

УДК 657.3

Концептуальні засади методики обліку витрат обігу на підприємствах торгівлі

Скрипник Н.В.

кандидат економічних наук, доцент,
Чернівецький торговельно-економічний інститут
Київського національного торговельно-економічного університету

У статті досліджено сутність концептуальної основи обліку. Опрацьовано визначення її змісту в МСФЗ та працях різних авторів. Доведено, що концептуальна основа використовується для визначення основних характеристик бухгалтерської інформації, таких як користувачі, цілі, якісні характеристики, принципи, елементи, процедури і практика бухгалтерського обліку. Запропоновано до використання концептуальні засади методики обліку витрат обігу на торговельних підприємствах.

Ключові слова: концептуальна основа, концептуальні засади, витрати обігу, підприємство торгівлі.

Скрипник Н.В. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ МЕТОДИКИ УЧЕТА ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ

В статье исследована сущность концептуальной основы учета. Обработано определение ее содержания в МСФО и трудах различных авторов. Доказано, что концептуальная основа используется для определения основных характеристик бухгалтерской информации, таких как пользователи, цели, качественные характеристики, принципы, элементы, процедуры и практика бухгалтерского учета. Предложены к использованию концептуальные основы методики учета издержек обращения в торговых предприятиях.

Ключевые слова: концептуальная основа, концептуальные основы, издержки обращения, предприятие торговли.

Skrypnyk N.V. CONCEPTUAL BASES OF THE ACCOUNTING OF DISTRIBUTION COSTS FOR TRADING COMPANIES METHOD

In the article the essence of the conceptual framework of accounting and determination of its essence by different authors was studied. The conclusions as to what is revealed conceptual framework for defining the essential characteristics of accounting information, such as users, objectives, qualitative characteristics, principles, elements of financial reporting procedures and practices of accounting. The necessity of determining the conceptual provisions of the techniques cost accounting treatment for commercial enterprises.

Keywords: conceptual framework, conceptual frameworks, distribution costs, trading company.

Постановка проблеми у загальному вигляді. На сьогоднішній день, особливо у західних джерелах, звертається увага на те, що сучасний бухгалтер повинен задовольняти потреби тих, хто використовує облікову інформацію, незалежно від того, є вони внутрішніми чи зовнішніми користувачами цієї інформації. На підтвердження даної позиції в Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) наводиться застереження, що положення МСФЗ і Концептуальна основа застосовуються до фінансових звітів, складених для зовнішніх користувачів, а не управлінського персоналу. Управлінський персонал має доступ до фінансової інформації і можливість визначити форму і зміст звітів, щоб вони відповідали їхнім потребам.

Таким чином, бухгалтерський облік повинен давати змогу як управлінському апарату, так і зовнішнім групам зацікавлених осіб

мати повну картину господарської діяльності підприємства.

Якісні зрушення в ринковій економіці вимагають суттєвого підвищення рівня ефективності управління діяльністю підприємств торгівлі. Одним із ключових показників в обліковій системі торговельного підприємства, від якого залежить ефективність системи руху товару, є витрати обігу, оптимізація та акумулювання інформації про які буде сприяти прийняттю ефективних оперативних і стратегічних рішень. На сьогоднішній день дуже незначна увага приділяється витратам обігу торговельних підприємств, а тим паче відсутні концептуальні засади методики їх обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання концептуальних засад обліку досліджувалося в працях таких науковців, як Бутинець Ф.Ф., Пушкар М.С., Хоружий Л.І., Петрук А.М., Білуха М.Т., Івашкевич В.Б.,

Палій В.Ф., Соколов Я.В. та ін. Віддаючи належне напрацюванням вищезазначених авторів, слід сказати, що окремо концептуальні засади методики обліку витрат обігу на підприємствах торгівлі практично не вивчалися та потребують удосконалення й подальшого розвитку.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті – дослідження сутності концептуальної основи обліку та на його основі розробка концептуальних засад методики обліку витрат обігу в торговельних підприємствах для ефективного їх функціонування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття Концептуальної основи бухгалтерського обліку для вітчизняної облікової науки є відносно новим. Воно було введено в обліковий термінологічний обіг із прийняттям МСФЗ. Зміст Концептуальної основи переважна більшість авторів розкривають відповідно до тлумачень, наведених у МСФЗ, де вказується, що Концептуальна основа визначає концепції, що є базою для підготовки та надання фінансових звітів для зовнішніх користувачів. Вона допомагає РМСБО (IASB) у розробці стандартів і також допомагає тим, хто складає фінансову звітність з обліком операцій та подій, які конкретно не розглядаються в жодному МСФЗ [1].

Разом із тим існують інші позиції щодо визначення цього поняття. Наприклад, Бутинець Ф.Ф. визначає концептуальну основу як узгоджену систему взаємопов'язаних цілей і принципів, на основі якої можлива розробка неспростованих стандартів і яка визначає сутність, функції та межі бухгалтерського обліку та звітності [2].

Концепція обліку дає можливість вибору операцій, подій, обставин, які мають оприлюднюватися, а також їх визнання, оцінку, узагальнення і відображення у фінансовій звітності.

Пушкарь М.С. називає концептуальні засади закономірностями функціонування системи обліку. Вчений акцентує увагу на необхідності створення на рівні уряду концепції вітчизняного бухгалтерського обліку, яка повинна включати суттєві характеристики облікової інформації, теоретичної моделі побудови обліку (парадигми), облікової термінології, методологічних рівнів обліку, модель облікової політики держави, принципи, елементи фінансової звітності, процедури обліку. Разом із тим він зазначає, що питання концептуальної основи бухгалтерського обліку у вітчизняній літературі не розглядалося, тому дану

категорію можна досліджувати переважно по зарубіжних виданнях [3].

Хоружий Л.І. розглядає концептуальні засади (або концепцію) як об'єднання системи поглядів на основні теоретичні принципи ведення обліку, тобто його головні функції, шляхи їх реалізації, спрямованість і цілі функціонування системи, її структурну побудову. Будуючи концепцію управлінського обліку, автор наводить принципи єдиної концепції обліку, режими функціонування системи, принципи раціональних інформаційних потоків, принципи оцінки фактів господарського життя, правила формування системи облікових показників [4].

Аналізуючи зміст понять концепції, принципи, правила, Петрук А.М. зауважує, що в законотворчій діяльності у сфері бухгалтерського обліку слід застосовувати ключові поняття в такій інтерпретації: концепції – основні теоретичні принципи ведення обліку і складання звітності, яка ділиться на припущення (гіпотези) і вимоги (диспозиції); принципи – елементи методу бухгалтерського обліку, загальнометодологічні конструкції; правила – окремі прийоми, способи методики [5].

Західні вчені концептуальну основу розкривають за допомогою визначення суттєвих характеристик облікової інформації (користувачі, цілі, якісні характеристики, поріг суттєвості), основоположні концепції (умовності, принципи, обмеження бухгалтерського обліку, елементи фінансової звітності, процедури і практика обліку).

Як показують розглянуті варіанти тлумачення поняття концептуальної основи, можна виділити щонайменше два ключові підходи:

1) вітчизняних авторів – як концепції, що лежать в основі підготовки та подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів;

2) зарубіжних авторів – як теоретичні основи або принципи організації функціонування системи бухгалтерського обліку в цілому.

Щоб функціонування системи бухгалтерського обліку було ефективним в цілому, необхідно, щоб кожна ділянка обліку функціонувала, ґрунтуючись на певних принципах, методах, способах ведення обліку, маючи свою концептуальну основу.

Певні концептуальні засади повинні бути побудовані у вигляді моделі, яка буде використовуватися як алгоритм облікових процедур на визначеній ділянці обліку. Тому необхідним є визначення концептуальних положень методики обліку витрат обігу на торговельних підприємствах, які будуть відображати ефек-

тивні способи групування, обробки й подання не тільки кількісної, але й якісної інформації за ключовими показниками облікового простору, необхідної для прийняття управлінських рішень, орієнтованих на майбутнє, яке містить елемент невизначеності.

Варто наголосити на підпорядкованості моделювання головному завданню створення або розвитку наукової теорії, здатної пояснити деяку сферу об'єктивної реальності і визначити шляхи практичного її перетворення.

Під моделлю слід розуміти створену або обрану суб'єктом систему, яка відтворює суттєві для конкретної мети пізнання сторони (явища, властивості, процеси, відносини) досліджуваного об'єкта і служить способом посереднього отримання знання про цей об'єкт. У зв'язку з цим моделювання можна розглядати як метод посереднього отримання інформації про об'єкт пізнання за допомогою дослідження деякого замітника об'єкта, який знаходиться з ним у певній відповідності.

Моделювання як один із методів дослідження в бухгалтерському обліку використовується багатьма дослідниками, зокрема: Білухою М.Т., Бутинцем Ф.Ф., Валусьвим Б.І., Воєвудським Е.Н., Євдокимовим В.В., Івашкевичем В.Б., Кутюр'є М.І., Палієм В.Ф., Пушкарем М.С., Соколовим Я.В., Сопко В.В., Чумаченко Н.Г.

Моделювання, на думку проф. Палія В.Ф. і проф. Соколова Я.В., варто розглядати як засіб опису та вдосконалення методики бухгалтерського обліку. В основу визначення методу бухгалтерського обліку вчені поклали принцип моделювання об'єктів і процесів через створені зображення, образи чи описи. Вони вважають моделювання новим етапом у розвитку науки про бухгалтерський облік, який дає можливість глибше і повніше усвідомити вже відомі методи, тому моделювання розглядається ними як засіб вдосконалення методики облікового процесу [6].

За словами проф. Соколова Я.В. і проф. Рашітова Р.С., бухгалтерський облік являє собою інформаційну модель господарського процесу, а вся система обліку є послідовним моделюванням господарського процесу від нижчого рівня абстракції до більш високого її рівня. Тому в широкому розумінні методом науки бухгалтерського обліку виступає моделювання реальної картини господарської діяльності [7].

У зв'язку з цим моделювання господарської діяльності може здійснюватися від системи рахунків бухгалтерського обліку до

звітності, тобто від міні-моделі об'єктів до агрегованих моделей звітності, або від моделей первинних документів через систему подвійного запису операцій на рахунках до балансового узагальнення.

Існує наукова думка, що першим проявом моделювання в бухгалтерському обліку можна вважати появу подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку ще в період раннього Середньовіччя. Пачолі Л. увів у бухгалтерський облік моделювання, що базується на комбінаториці. Це давало можливість побудувати загальну модель, у межах якої будь-який обліковий факт пояснюється як конкретний випадок.

У нашій статті таким конкретним випадком є витрати обігу, оскільки від інформативності їх обліку та аналізу залежить фінансова ефективність здійснюваної торговельної діяльності.

Проблема ефективного управління підприємством знаходиться в тісному взаємозв'язку з інформаційною підготовкою прийняття оптимальних, науково обґрунтованих управлінських рішень. В умовах мінливого зовнішнього середовища, невизначеності поведінки учасників ринку, суттєво зростає потік інформації, що вимагає оперативного опрацювання. Все це потребує створення такої облікової системи, яка б могла задовольняти зростаючі інформаційні запити системи управління, тобто організації інтегрованої системи обліку.

Інтеграція різних видів обліку в єдиній інформаційній системі господарського обліку – найважливіший напрям його розвитку. Бухгалтерський облік є основною ланкою інтеграції інформаційних систем управління економікою, він формує базу даних для оперативного управління господарською та виробничою діяльністю підприємств і задоволення потреб користувачів інформації різних рівнів управління в реальному масштабі часу.

Із позиції обліково-економічної практики інформація, що отримується в інтегрованій системі обліку, представляє всі особливості організації підприємства, вона повністю розкриває економічні, технічні, технологічні параметри організації виробничих процесів і можливості виробництва, внутрішньовиробничі відносини, які склалися, ресурси, які використовуються, фінансові можливості.

Таким чином, бухгалтерський облік – це інтегрована інформаційна система, в якій первинна розрізнена інформація про господарські процеси перетворюється в дані, необхідні для управління, раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів, для інших

цілей, визначених завданням підприємницької діяльності. Бухгалтерський облік повинен надавати можливість власнику вільно орієнтуватися в економічних показниках, необхідних для управління господарюючим суб'єктом: оцінити фінансово-економічний стан, визначити результати діяльності.

Під час визначення мети створення сучасної, ефективної методики обліку, що забезпечує інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів бухгалтерською інформацією, необхідно чітко визначити її роль у системі управління конкретним підприємством. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві повинна бути такою, щоб забезпечити вимоги, що пред'являються користувачами бухгалтерської інформації до функціонування бухгалтерської інформаційної системи підприємства в сучасних умовах.

Спільними моментами в реалізації методики обліку нами визнаються такі положення:

- інформація призначена для внутрішнього використання керівництвом на всіх рівнях управління економічним суб'єктом;

- інформація призначена для прийняття управлінських рішень;

- більша частина інформації включає дані про витрати, які несе економічний суб'єкт у процесі здійснення господарської діяльності.

На нашу думку, бухгалтерський облік являє собою систему збору даних, що передбачає формування облікової інформації для потреб управління, складання бухгалтерської звітності. При цьому аналітичний облік дає змогу деталізувати відомості про об'єкт у грошовому і (або) натуральному вираженні.

У результаті проведеного дослідження можна зробити висновок, що існуюча система управління, заснована на використанні традиційної бухгалтерської інформації, не дасть змоги торговельним підприємствам успішно функціонувати в умовах ринкової економіки через недостатню інформаційну підтримку прийнятих рішень. Це визначає необхідність розробки методики обліку витрат обігу на підприємствах торгівлі для прийняття системи необхідних рішень в області зниження витрат обігу, що дасть змогу досягти прогнозованої величини збільшення обсягів реалізації і рентабельності. Методика обліку повинна адаптуватися до нових вимог користувачів інформації та переходити з розряду простих реєстраційних систем у розряд складних багатофункціональних підсистем управління. Щоб функціонування обліку було ефективним у цілому, необхідно, щоб кожна ділянка обліку

функціонувала, ґрунтуючись на певних принципах, методах, способах ведення, маючи свою концептуальну основу, відрізняючись застосуванням інструментів традиційного та інжинірингового обліку.

Для вирішення поставленого завдання нами визначені і структуровані концептуальні засади методики обліку витрат обігу в торгівлі, головною метою якої є представлення кількісної та якісної інформації для прийняття управлінських рішень, орієнтованих на майбутнє.

Провідну роль в інтегрованій інформаційній системі підприємства торгівлі відіграє первинна інформація.

Вхідні дані можна розділити на дві частини: первинні бухгалтерські документи і первинні дані, що формуються в інших підрозділах підприємства. Перша являє собою безліч первинних облікових документів, на основі яких підприємства відображають в обліку факти господарського життя. Факти господарського життя розглядаються як найважливіша категорія бухгалтерського обліку. Другий елемент вхідних даних – це первинні дані, що формуються в інших підрозділах підприємства.

Вже згадана група даних утворює безліч первинних даних, які в силу своєї специфіки відображають умовні факти господарського життя, щодо наслідків яких «і ймовірності їх виникнення в майбутньому існує невизначеність, тобто виникнення наслідків залежить від того, відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій».

Правильність відображення в обліку умовних фактів багато в чому залежить від інформації, за допомогою якої проводиться оцінка ймовірності їх виникнення, а також вимір потенційної величини умовної зміни (збільшення або зменшення) відповідних активів, пасивів і фінансових результатів. Подібна інформація, як правило, формується поза бухгалтерською службою в інших підрозділах підприємства. Це пояснюється специфікою подібної інформації, яка докорінно відрізняється від реальних фактів.

Оцінювати вхідну інформацію можна за допомогою показників, що характеризують якість бухгалтерської інформації, ефективність її використання й економічність. Тільки пройшовши через призму даних показників, отримана інформація може бути поширена на різні організаційні рівні торговельного підприємства.

В які напрями і які структури піде якісна інформація про витрати обігу підприємства торгівлі, залежить від його організаційної структури.

Залежно від організаційного рівня використання інформації нами пропонується розрізнити чотири види:

- 1) експлуатаційний рівень;
- 2) рівень управління;
- 3) стратегічний рівень;
- 4) рівень знань.

Експлуатаційний рівень здійснює управління конкретними операціями на підприємстві, наприклад здійснення платежів, переміщення товарів, управління персоналом та ін.

Рівень управління представлений менеджерами середнього рівня для контролю, управління, прийняття рішень і адміністративних дій. Їм необхідна інформація поточних і минулих звітів, поточна оперативна інформація.

Стратегічний рівень представлений керівниками вищого рівня. Вони використовують інформацію для вирішення прогнозних завдань і забезпечують проведення системного аналізу внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства торгівлі.

І необхідно виділити рівень знань на підприємстві торгівлі, оскільки вони призначені для інтеграції нової інформації і нових знань у бізнесі. Їх творцями і користувачами є працівники наукової праці, що затребувані в будь-якому бізнесі.

Інформація в методиці повинна задовольняти відповідні потреби управління залежно від масштабності та рівня прийнятих рішень.

Відповідно до виконуваних функцій, ми пропонуємо виділяти таку структуру пропонуваної моделі: облікову, звітну, аналітичну і контрольну.

Облікова функція системи дасть змогу сформувати інформаційну базу для виконання функцій аналізу і контролю.

Однією з основних складових частин пропонуваної методики є аналітична функція, яка полягає у формуванні та аналізі інформації за ключовим показником облікового простору – витратами обігу. Аналіз є сполучною ланкою між бухгалтерським обліком і прийняттям управлінських рішень в області зниження витрат обігу та оптимізації їх номенклатури з можливістю зниження їх рівня.

Ще однією структурною функцією є контроль, який використовує як дані обліку, так і аналізу і служить для забезпечення дотримання норм і нормативів, що використовуються в торгівлі.

Методика обліку витрат обігу повинна надавати інформацію, якій притаманні ознаки якості, інакше її корисність буде нижча, ніж витрачені ресурси, звідси і виділені нами

показники: якості, ефективності використання, економічності.

Принципами організації обліку витрат обігу ми вважаємо такі:

– цілісність – облікові дані представляють собою єдину систему, задану в інтересах управління господарськими процесами;

– автономність – самостійність, цілісність системи обліку та аналізу повинні повністю відповідати цілісності підприємства як господарюючого суб'єкта та його організаційної структури;

– безперервність – вимога виконання обліку як фактів господарської діяльності, що відбулися, так і умовних, які спричинили собою зміну рівня і суми витрат обігу торгового підприємства, яка буде продовжувати свою діяльність настільки довго, щоб виконувати свої поточні зобов'язання;

– реєстрація – відображення в обліку тільки тієї інформації про факти господарської діяльності, яка забезпечує здійснення управлінського впливу на господарські процеси. При цьому витрати на створення такої інформації повинні бути менші, ніж економічний ефект, одержуваний від прийнятих на її основі управлінських рішень. Питання витрат виражається через певний пропонований нами показник якості інформації – економічності;

– контроль – реалізація шляхом зустрічної перевірки та інвентаризації облікових і аналітичних даних.

Висновки з цього дослідження. Таким чином, структуровані концептуальні засади методики обліку витрат обігу в торгівлі відображають сукупність взаємопов'язаних елементів, які формують безперервний процес виконання функцій обліку, аналізу і контролю витрат обігу підприємства торгівлі, із проведенням оцінки якості та прогнозування виконання бізнес-процесів по всій системі руху товарів, які володіють достатнім інструментарієм, здатним відображати інформацію в потрібних аналітичних розрізах для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Концептуальні засади методики обліку витрат обігу в торгівлі визначають використання достатнього інструментарію, здатного відображати інформацію в потрібних для аналізу розрізах, у зручній формі, що відображає галузеву і видову спрямованість діяльності підприємства торгівлі.

Адекватність системи необхідна для формування достовірної картини того, що відбувається на підприємстві, та відповідності її економічному глузду для прийняття обґрунтованих управлінських рішень стосовно витрат обігу.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Кувяткина Н.Н. Международные стандарты учета и отчетности / Н.Н. Кувяткина, П.Ю. Леонов. – М.: МИФИ, 2012. – 92 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посібник] / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
3. Пушкар М.С. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: [монографія] / М.С. Пушкар [та ін.]; за ред. д-ра екон. наук, проф. М.С. Пушкаря; Терноп. нац. екон. ун-т, Центр дослідж. контролінгу. – Т.: Економічна думка, 2010. – 268 с.
4. Хоружий Л.И. Бухгалтерский учет и ревизия в сельскохозяйственных потребительских кооперативах: [учебное пособие] / Л.И. Хоружий, В.М. Ромадикова, О.В. Бойко. – М.: РГАУ-МСХА, 2012. – 142 с.
5. Петрук А.М. Роль і місце інвестиційних фондів в операціях сек'юритизації активів в Україні / А.М. Петрук, О.С. Новак // Фінанси та кредит. – 2013. – № 11 (539). – С. 36–42.
6. Палий В.Ф. О предмете бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 5.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, 2010. – 345 с.
8. Черняк В.З. История предпринимательства: [учебное пособие] / В.З. Черняк. – М.: Юнити-Дана, 2012. – 608 с.